

A CONTABILIDADE AMBIENTAL E AS PRÁTICAS DE DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO AMBIENTAL EM PORTUGAL

Área Temática da Comunicação: A16 ou A2
Contabilidade Ambiental.

Autores:

Autor para correspondência: Helena Isabel Barroso Saraiva - helenasaraiva@ipg
Unidade para o Desenvolvimento do Interior
Escola Superior de Tecnologia e Gestão - Instituto Politécnico da Guarda – gab. 56
6300-559 Guarda
Telefone: 271 220 100 e Fax: 271 222 690

Ângela Sofia Ramos Pires - pires.angela@hotmail.com
Pró-Raia-Associação de Desenvolvimento Integrado da Raia Centro Norte
Unidade para o Desenvolvimento do Interior

Vitor Manuel de Sousa Gabriel - vigab@ipg.pt
Escola Superior de Tecnologia e Gestão - Instituto Politécnico da Guarda
Unidade para o Desenvolvimento do Interior

Ana Cristina Marques Daniel - adaniel@ipg.pt
Escola Superior de Tecnologia e Gestão - Instituto Politécnico da Guarda
Unidade para o Desenvolvimento do Interior

A CONTABILIDADE AMBIENTAL E AS PRÁTICAS DE DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO AMBIENTAL EM PORTUGAL

Área Temática da Comunicação: A16 ou A2
Contabilidade Ambiental.

** PEst-OE/EGE/UI4056/2014 – projeto financiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT)*

Resumo

A temática da Contabilidade Ambiental assume cada vez maior relevância. O presente trabalho teve como principal objetivo analisar as práticas da divulgação das matérias ambientais em organizações cotadas na Bolsa de Valores de Lisboa, durante o período abrangido pelo triénio 2010/2012, por forma a identificar o nível de divulgação ambiental efetuado, assim como os fatores que mais contribuem para a divulgação ambiental por parte das empresas.

Através da realização do estudo empírico foi possível comprovar as hipóteses colocadas: são as empresas de maior dimensão que apresentam maior nível da divulgação ambiental e ainda que a certificação ambiental é um fator determinante da divulgação de informação ambiental.

Relativamente à questão de investigação colocada para este estudo, os resultados obtidos demonstram que as empresas portuguesas estão cada vez mais preocupadas com as questões ambientais e a evolução do nível de divulgação ambiental aumentou entre 2010 e 2012, o que mostra a consciencialização desta problemática por parte das entidades.

Palavras-chave: Contabilidade Ambiental, Divulgação Ambiental, Matérias Ambientais.

Abstract

The theme of environmental accounting is increasingly relevant. This study aimed to analyze the practices of disclosure of environmental matters in organizations listed in the Lisbon Stock Exchange during the period of 2010/2012, in order to identify the level of

environmental disclosure made, as well as factors that most contribute to environmental disclosure by companies.

By conducting the empirical study it was possible to prove the hypotheses: are the larger companies that have a higher level of environmental disclosure and that the environmental certification is crucial in the dissemination of environmental information.

On the question of research, the results show that Portuguese companies are increasingly concerned with environmental issues and the evolution of environmental disclosure level increased between 2010 and 2012, which shows awareness of this problem by the entities.

Key-words: Environmental Accounting, Environmental Disclosure, Environmental Matters.

**PEst-OE/EGE/UI4056/2014 – projeto financiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT)*

Introdução

Hoje em dia, existe uma preocupação crescente por parte das empresas em questões como a sua responsabilidade social, ambiental e ética, pelo que a divulgação de informação não-financeira neste quadrante, tem aumentado significativamente. De facto, a sociedade reclama cada vez mais por integridade, respeito e transparência relativamente aos danos causados no ambiente. As empresas, para além de se preocuparem com a sua continuidade, têm de manifestar cuidados com o ambiente em todas as suas componentes, assim como rentabilizar os recursos naturais, poupar energia ou utilizar energias renováveis. A eco-eficiência é, assim, um conceito a aplicar em todas as atividades do negócio (Duarte, 2007).

Aliado a estas preocupações, surge o conceito de contabilidade ambiental. A contabilidade ambiental é o ramo da contabilidade responsável pelo registo das transações das empresas com impacto no meio ambiente. Esta ferramenta destina-se a fornecer informações sobre o uso dos recursos naturais e a poluição originada pela atividade das empresas. As novas normas contabilísticas clarificam o modo de proceder ao tratamento dos aspetos ambientais de uma empresa, permitindo às mesmas divulgar os resultados obtidos (Gomes, 2010). Batista (2013, p.45), cita também Kraemer, que define a contabilidade ambiental como “o processo que facilita as decisões relativas à atuação ambiental da empresa a partir da seleção de indicadores e análises de dados, da avaliação destas informações com relação aos critérios de atuação ambiental, da comunicação, e da revisão e melhoria periódica de tais procedimentos.”

Embora possa parecer estranha a relação entre a contabilidade e o meio ambiente, a verdade é que a contabilidade tem obrigação de se preocupar com esta nova realidade porque, prestando como presta, um serviço público, deve estar disposta a debruçar-se sobre aquilo que é relevante e preocupa a sociedade civil. Além disto, as questões ambientais são questões

empresariais e é à contabilidade que compete a obtenção, tratamento e divulgação de todas as informações acerca das empresas.

Da relação entre a contabilidade e o meio ambiente surge uma nova abordagem que tem como objetivo a obtenção, tratamento e divulgação de informação de carácter ambiental por parte da empresa, de modo a ser possível quantificar os gastos e rendimentos que a empresa tem ou em que pode vir a incorrer, nas matérias relacionadas com o meio ambiente (Calado, 2011). Dada a pertinência desta temática, foram publicadas algumas orientações pelos organismos competentes em matéria de normalização contabilística, nomeadamente a Recomendação da Comissão Europeia de 30 de maio de 2001, que diz respeito ao reconhecimento, valorimetria e prestação de informação sobre questões ambientais nas contas e no relatório de gestão das sociedades (Comissão das Comunidades Europeias, 2001).

Na sequência desta Recomendação, surge, em Portugal, a Diretriz Contabilística (DC) 29- Matérias Ambientais, aprovada pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a 5 de julho de 2002 (Comissão da Normalização Contabilística, 2002) e publicada em Diário da República a 18 de abril de 2005. Entretanto, foi substituída pela Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 26- Matérias Ambientais (de acordo com o Decreto-Lei nº158/2009, de 13 de julho - Aviso nº 15655/2009), que entrou em vigor em janeiro de 2010. Esta norma estabelece critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos a dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos ativos com eles relacionados resultantes de acontecimentos que afetem, ou sejam suscetíveis de afetar a posição financeira e os resultados da entidade. Esta legislação, apesar de não ser a de referência para o grupo de empresas estudadas – as quais se regem pelas Normas Internacionais – parece ter efeito direto na forma como as empresas cotadas nacionais apresentam a informação dentro deste âmbito.

Muitas empresas sentem o ambiente como um fator obrigatório a ter em conta na elaboração das suas contas, facto que não pode ficar à margem da análise financeira e da tomada de decisões estratégicas.

Foi no seguimento dos argumentos supra expostos que surgiu a motivação por este tema, surgindo o presente trabalho, o qual foi subdividido em dois pontos: uma breve revisão da regulamentação contabilística ambiental a nível europeu e a nível nacional, seguida da apresentação do estudo empírico efetuado. Finalmente, são apresentadas as conclusões gerais do estudo realizado, as limitações e sugestões para futuras investigações.

1. Regulamentação Contabilística Ambiental

1.1 Regulamentação Contabilística Ambiental na União Europeia

Não existe ainda qualquer norma internacional de contabilidade que vise exclusivamente as matérias ambientais, embora o *International Accounting Standard Board* (IASB), entidade que regula e emite as Normas Internacionais de Contabilidade/*International Accounting Standards* (NIC/IAS), tenha já publicado diversas normas que estabelecem disposições e princípios contabilísticos aplicáveis ao tratamento das matérias ambientais.

A partir da década de 1990 o número de empresas que começaram a divulgar informação desta natureza cresceu significativamente, principalmente em países da Europa do Norte e no

Reino Unido (Eugénio, 2011). Efetivamente, estes países tinham já sistemas desenvolvidos de produção de informação ambiental, existindo, em muitos deles, a obrigatoriedade de apresentação de “contas ambientais”. Por exemplo, na Dinamarca, cerca de 3000 a 4000 empresas passaram, a partir de 1996, a elaborar “relatórios verdes” e 90% das empresas norueguesas cotadas em bolsa publicam informação ambiental. Também na Suécia e na Holanda os problemas ambientais são conduzidos com grande seriedade e os sistemas de *reporting* ambiental são bastante desenvolvidos. Na Alemanha, os utentes da informação financeira são muito sensíveis às questões ambientais, sendo frequente a divulgação ambiental nas contas das empresas, onde constam dados concretos sobre os gastos incorridos e as obrigações de carácter ambiental (Eugénio, 2011).

Apesar disto e de acordo com Barros (2011), nenhum dos países membros adotou a Recomendação da Comissão Europeia de 30 de maio de 2001, com exceção de Portugal e Espanha. O motivo da não adoção prende-se com o facto de alguns países já possuírem, no seu normativo nacional, normas orientadas sobre esta questão (Eugénio, 2011), tendo por isso a preocupação de divulgar estas matérias no relatório de gestão. Em Portugal e na sequência da Recomendação, surge a Diretriz Contabilística 29- Matérias Ambientais (DC 29).

1.2 Regulamentação Contabilística Ambiental em Portugal

A Diretriz Contabilística 29- Matérias Ambientais foi aprovada pela Comissão de Normalização contabilística em 5 de junho de 2002, homologada em 25 de junho de 2004 e publicada no Diário da República em 18 de abril de 2005.

Com a entrada em vigor do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em janeiro de 2010, a DC 29 foi substituída pela NCRF 26, pelo que as entidades abrangidas por este sistema aplicam esta norma nas contas individuais, nas contas consolidadas, nas informações a prestar nas Demonstrações Financeiras e no Relatório de Gestão, aos exercícios que se iniciem em ou após 2010. Apesar de o grupo de empresas estudadas não aplicar no seu relato diretamente esta norma e sim o normativo internacional, entendemos neste estudo aplicar os conceitos da NCRF 26 por razões que apresentaremos adiante.

A NCRF 26 permite obter orientações respeitantes aos critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos ativos com eles relacionados resultantes de transações e acontecimentos que afetem, ou sejam suscetíveis de afetar, a posição financeira e os resultados da entidade que relata. Esta Norma identifica também o tipo de informação ambiental que é apropriado divulgar relativamente à atitude da entidade face às matérias ambientais e ao seu comportamento ambiental, na medida em que possam ter consequências para a sua posição financeira (Eugénio, 2011).

Sendo a NCRF 26 a única norma que não provém de uma NIC, existem, porém, outras NCRF que fazem alusões aos aspetos ambientais, sendo elas as NCRF 1, NCRF 3, NCRF 6, NCRF 7, NCRF 12, NCRF 19 e NCRF 21, estas sim baseando-se em aspetos referidos nas NIC.

Ao introduzir as questões ambientais na contabilidade, as empresas estão também a traduzir o discurso e a prática da proteção ambiental na linguagem dos negócios, constituindo este um instrumento fundamental no desenvolvimento sustentável das empresas. Neste sentido, a incorporação das matérias ambientais na contabilidade satisfaz a necessidade de quantificar,

registar e informar sobre os danos causados no ambiente e as ações preventivas ou corretivas necessárias para os reduzir (Gomes, 2010).

1.2.1 Apresentação e Divulgação das Matérias Ambientais

Enquadrando este tema no âmbito das normas do IASB e tendo em conta que o referido nestas normas abordam o tema do ponto de vista da materialidade e da relevância da informação de carácter ambiental dentro dos aspetos contabilísticos, torna-se este tipo de informação uma questão dentro do âmbito do julgamento profissional.

A informação referente ao ambiente consta em diferentes normas internacionais de contabilidade: IAS 1, IAS 16, IAS 34, IAS 36, IAS 37 e IAS 38, sempre sujeita à questão da materialidade.

Em Portugal, uma vez que se aplicam os dois normativos, quer o internacional, quer o SNC, as matérias ambientais têm sido divulgadas, tanto nos relatórios e contas das empresas, como em relatórios de sustentabilidade.

A NCRF 26 não apresenta informação a divulgar nem no Balanço nem na DR, uma vez que os modelos definidos e aprovados apresentam informação agrupada por grandes rubricas.

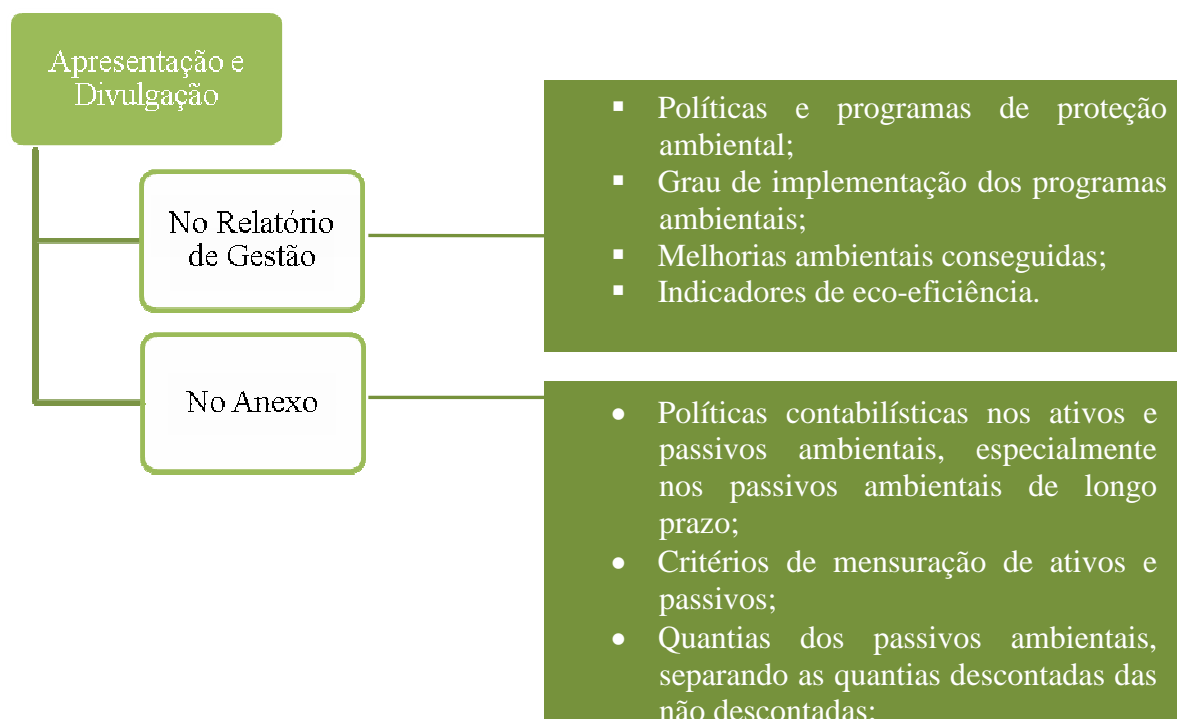
Contudo esta norma distingue-se das outras NCRF dado que identifica:

- O que deve ser divulgado pela administração das entidades no Relatório de Gestão e o que é obrigatório elaborar no âmbito da prestação de contas;
- O que deve ser divulgado no Anexo, sendo bastante pormenorizado a tipologia das informações a prestar.

Em qualquer dos casos, as informações a divulgar devem ser compreensíveis, relevantes, fiáveis e oportunas.

Na figura 1 é apresentado um resumo da NCRF 26.

Figura 1- Divulgação das Matérias Ambientais de acordo com a NCRF 26



Fonte: Adaptado de Pires (2009).

Um dos fatores que poderá ser considerado como integrador das questões ambientais nos sistemas de gestão das organizações poderá ser o aspeto da certificação ambiental, a qual assegura a otimização na utilização dos recursos naturais, a proteção do meio ambiente e a redução da poluição, pela gestão do impacto das suas atividades. A norma que em Portugal se relaciona com os Sistemas de Gestão Ambiental (SGA) é a NP EN ISO 14001.

Por outro lado, há ainda a considerar o EMAS (*Eco-Management and Audit Scheme*/ Sistema Europeu de Eco-Gestão e Auditoria), o qual é legalmente suportado pelo Regulamento (CE) n.º 761/2001, de 19 de março, alterado pelo Regulamento (CE) n.º 196/2006, de 3 de fevereiro, que revoga o Regulamento CEE n.º 1836/93, de 29 de junho. É um instrumento voluntário de gestão ambiental e é aplicável a organizações industriais. Os objetivos deste sistema passam pela avaliação e melhoria do desempenho ambiental e pela prestação de informações relevantes sobre o resultado da gestão dos aspetos ambientais, ao público e a outras partes interessadas. Em Portugal, o número de empresas portuguesas certificadas pela NP EN ISO 14001, tem vindo a evoluir consideravelmente passando de 88 em 2001 para 984 em 2011 (Sampaio & Saraiva, 1995 a 2011).

Após uma breve revisão da regulamentação contabilística ambiental, a nível europeu e a nível nacional, segue-se uma apresentação do estudo empírico efetuado.

2 Estudo Empírico

2.1 Objetivo e Hipóteses

Considerando a revisão de literatura pretende-se com este estudo analisar a evolução da divulgação das matérias ambientais das empresas cotadas na *Euronext Lisbon*, no lapso de tempo de 2010 a 2012. O ano base considerado foi o ano de 2010, por ser o ano inicial de aplicação do SNC, e consequentemente da NCRF 26. Considerou-se esta norma do normativo nacional, por se considerar mais clara e menos ambígua no sentido de definir critérios de divulgação de informação de carácter ambiental, não ficando dependente esta divulgação apenas de critérios de materialidade, tal como acontece no normativo IASB.

Definido o objetivo do estudo, foi construída a seguinte questão de investigação: **verifica-se uma evolução das práticas de divulgação das matérias ambientais pelas empresas portuguesas ao longo dos anos, mais concretamente, será a prática de divulgação das matérias ambientais pelas empresas superior em 2012 em relação ao ano base de 2010?**

No sentido de ir ao encontro deste objetivo, foram levantadas as seguintes hipóteses:

Hipótese 1: As empresas de maior dimensão apresentam um maior nível de divulgação ambiental.

Hipótese 2: As empresas com certificação ambiental apresentam um maior nível de divulgação ambiental.

2.2 Definição da Amostra

A amostra é um subconjunto dos elementos que compõem a população e é representativa se as suas características se assemelham tanto quanto possível às da população (Freixo, 2010). Neste caso, a população é constituída por todas as empresas cotadas na *Euronext Lisbon*, nos anos de 2010, 2011 e 2012, as quais disponibilizam os Relatórios e Contas na Comissão Mobiliária de Valores Mobiliários (CMVM), tendo sido selecionadas aleatoriamente empresas de diferentes setores de atividade, de forma a agrupar as empresas em diferentes grupos.

Quanto ao tamanho da amostra e atendendo à opinião de Freixo (2010, p.187), a “dimensão mínima é de 30 unidades estatísticas” pelo que foram seleccionadas trinta empresas, das quais se obtiveram os Relatórios e Contas disponíveis na CMVM, nos anos de 2010, 2011 e 2012, o que perfaz um total de noventa observações.

As empresas selecionadas foram divididas em três grupos designados por: Muito Poluentes, Poluentes e Pouco Poluentes. Esta sistematização foi efetuada de acordo com o setor de atividade de cada empresa, em que se considerou:

- O setor ligado à atividade da indústria e construção - Muito Poluente o que corresponde a nove empresas;
- O setor relacionado com prestação de serviços foi considerado - Pouco Poluente e abrange sete empresas;
- Os restantes setores serão consideradas como - Poluente o que corresponde a catorze empresas.

2.3 Definição das Variáveis em Estudo

Segundo Fortin (2009, p.36) as variáveis são “qualidades, propriedades ou características de objetos, pessoas, ou de situações que são estudadas numa investigação”. Assim, as variáveis em estudo foram definidas atendendo aos aspetos prescritos na NCRF 26, em termos de divulgação no Relatório de Gestão e Anexo sobre matérias ambientais, mais concretamente os pontos constantes nos § 48 e 49 da NCRF 26.

Neste seguimento, foi efetuada uma análise de conteúdo dos relatórios anuais das empresas. A pesquisa iniciou-se com um estudo exploratório, através do qual se pretenderam obter informações relevantes sobre o objeto de estudo, de modo a definir as variáveis conforme se apresentam no quadro 1.

Quadro 1- Variáveis a Observar na Amostra

Variáveis a Observar:	
Divulgação das medidas de proteção:	
•	Medidas de controlo interno

• Monitorização periódica
• Diminuição CO2
• Aumento de reciclagem
Divulgação dos indicadores ambientais:
• Água
• Resíduos
• Energia
• Efluentes líquidos
• Ruídos
• Emissão CO2
Divulgação de provisões de carácter ambiental
Divulgação de passivos de carácter ambiental
Divulgação de multas e penalidades ambientais
Divulgação de passivos contingentes
Divulgação de dispêndios de carácter ambiental
Divulgação de riscos ambientais
Seguro para riscos ambientais
Prémios e campanhas ambientais

Fonte: Elaboração Própria

Após a recolha de dados, foi desenvolvida a análise de dados, recorrendo ao software estatístico SPSS- *Statistical Package for the Social Sciences* versão 21. Foram efetuadas diversas análises, cujos resultados se apresentam de seguida.

2.4 Resultados

2.4.1 Resultados Gerais

Das empresas seleccionadas houve a preocupação de verificar a referência de medidas de proteção ambiental nos seus relatórios e contas. Este aspeto foi considerado um dos mais relevantes por ser fulcral na diminuição dos impactos ambientais por parte das empresas.

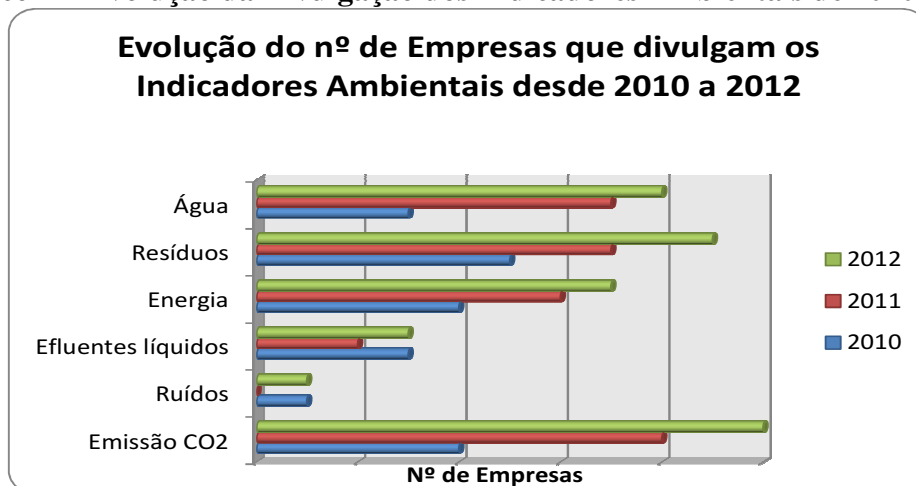
A medida de proteção mais referenciada nos relatórios e contas das empresas é a “diminuição da emissão de CO2”, o que corresponde a 37% das observações, seguido das seguintes medidas: “aumento da reciclagem” – 22%, “medidas de controlo interno” – 21% e “monitorização periódica” 20%.

Relativamente aos indicadores ambientais mais relatados por parte das empresas, destacam-se as emissões de CO2 (25%), resíduos (24%), água (20%) e energia (19%). Os indicadores menos relatados nas empresas são os efluentes líquidos (9%) e os ruídos (apenas divulgado em dois casos).

Quanto à evolução da divulgação destes indicadores ambientais por parte das empresas, o gráfico 1 mostra que, relativamente aos quatro indicadores ambientais mais relatados por parte das empresas, se registou uma crescente aposta na divulgação dos mesmos, em todos os anos de estudo, de 2010 a 2012. A diferença mais acentuada verifica-se no indicador das

emissões de CO₂, cuja divulgação aumentou de quatro empresas em 2010 para dez empresas em 2012. Os indicadores menos referenciados são efluentes líquidos e ruídos, que se mostram inconstantes na sua divulgação ao longo dos anos em estudo.

Gráfico 1 – Evolução da Divulgação dos Indicadores Ambientais de 2010 a 2012



Fonte: Elaboração Própria.

Em relação aos riscos ambientais, observou-se que apenas em 40% dos casos há referência a este tipo de riscos nas contas das empresas. Devido ao reduzido número de empresas que faz referência aos riscos ambientais, também as divulgações sobre o seguro para os riscos ambientais é reduzido, sendo que apenas 9% das empresas mencionam que possuem seguro para riscos ambientais.

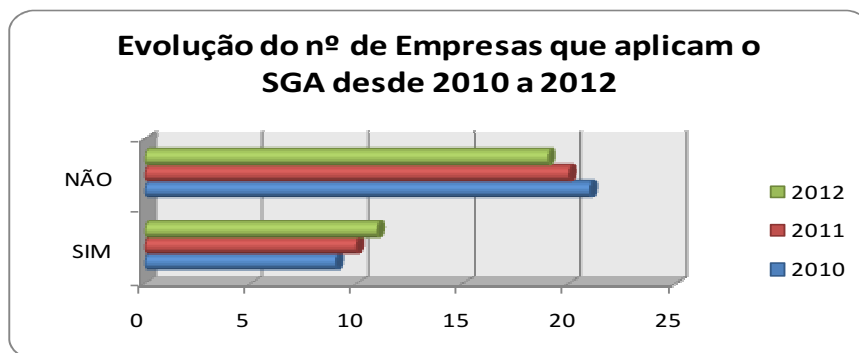
Relativamente ao número de empresas que divulgam as multas e penalidades relacionadas com o ambiente, apenas duas empresas (2%) fazem referência a qualquer multa ou penalidade deste tipo.

As campanhas e prêmios/incentivos ambientais de sensibilização internos são essencialmente ações para incentivar os colaboradores a reduzir os consumos de energia, água, papel, tinteiros, entre outros. Em relação às campanhas e incentivos ambientais promovidos pelas empresas e dirigidos para o público em geral destacamos a plantação de árvores, a doação de papel utilizado e a reflorestação. Relativamente a esta variável, apenas em 19% dos casos se verificaram estas ações.

Procurou-se ainda analisar se as empresas aplicavam ou não o Sistema de Gestão Ambiental (SGA), tendo concluído que apenas em 30% dos casos houve uma resposta positiva a esta questão, percentagem que coincide com as empresas que possuem certificação ambiental pela ISO 14001.

Ao analisar-se ainda a evolução da aplicabilidade do SGA por parte das empresas, de 2010 a 2012, observa-se que o número de empresas que o aplicam está a aumentar, embora de forma ligeira ao longo dos anos (gráfico 2). Simultaneamente, é possível afirmar que a certificação pela ISO 14001 acompanha este aumento por parte das empresas.

Gráfico 2- Evolução do nº de Empresas que aplicam o SGA de 2010 a 2012



Fonte: Elaboração Própria

Procurou também saber-se se as empresas em estudo faziam referência nos seus relatórios e contas à elaboração ou não do Relatório de Sustentabilidade, concluindo-se que em 43% dos casos havia referência à sua elaboração. Importa, no entanto, salientar que em 74% dos casos as empresas dedicam um ponto do seu relatório e contas às políticas de sustentabilidade ambiental por si adotadas, como por exemplo: investimento em equipamentos e projetos eco eficientes, utilização crescente da reciclagem de papel e embalagens, práticas da digitalização da informação empresarial e formação aos colaboradores sobre educação ambiental.

Quanto à divulgação dos dispêndios ambientais, foi analisada separadamente a componente de dispêndios ambientais correntes e capitalizáveis, concluindo-se que há mais empresas a divulgar dispêndios ambientais correntes, facto que está ligado aos gastos ambientais e que nas empresas em estudo representam os gastos relacionados com prevenção, redução, reciclagem e tratamento de resíduos. Em relação aos dispêndios ambientais capitalizáveis relacionados com o ativo e investimentos ambientais, destacam-se os investimentos em equipamentos de proteção e preservação ambiental e equipamentos de melhoria da eficiência e das condições ambientais.

Finalmente e de forma a analisar a divulgação dos passivos ambientais analisaram-se separadamente os passivos ambientais e os passivos contingentes ambientais, concluindo-se que em apenas 18% das situações existe este tipo de divulgação, sendo estas maioritariamente provisões ambientais, constituídas para reconstituição ambiental e descontaminação de solos. Em relação aos passivos contingentes ambientais, verifica-se que somente em 3% dos casos existe este tipo de divulgação.

No presente estudo será ainda calculado um índice de medição de divulgação das matérias ambientais, através dos itens de informação ambiental exigidos pela NCRF 26, a divulgar no relatório de gestão e no anexo, que será denominado por Índice da Divulgação Ambiental (IDA).

2.4.2 Índice da Divulgação Ambiental

O IDA é um índice de medição de divulgação das matérias ambientais e será calculado para os anos de 2010, 2011 e 2012. Deste modo, será também possível comparar a evolução da divulgação da informação ambiental nestes três anos.

Dos itens de informação ambiental descritos na NCRF 26, que devem ser divulgados separadamente pelo relatório de gestão e anexo, foram selecionados aqueles que se

consideraram mais relevantes para analisar nas empresas e que são apresentados na figura 2, perfazendo assim um total de doze itens, que irão servir de base ao cálculo do IDA.

Figura 2- Itens de Informação Ambiental para Cálculo do IDA



Fonte: Elaboração Própria

Para calcular o IDA, foi necessário identificar para cada item da informação ambiental se este se encontrava ou não divulgado no relatório de gestão e anexo de cada empresa, tendo sido atribuída a seguinte pontuação: 1 se a empresa divulgava informações sobre o item em questão e 0 caso não divulgasse.

O valor do IDA é o resultado da divisão da pontuação total obtida por cada empresa pelo número máximo dos itens atribuídos (12), conforme fórmula 1:

$$IDA_n = \sum_{n=1}^i i_n / i \quad (1)$$

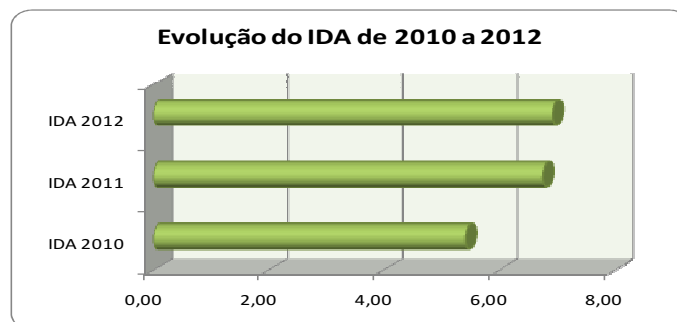
Em que:

i_n = Item Ambiental i em análise. Variável dicotômica com valor 1 se a empresa divulga informação sobre o item e valor 0 se a empresa não divulga informação sobre o item;

i = Número máximo de itens (12).

O gráfico 3 apresenta a divulgação do IDA dos anos 2010 a 2012.

Gráfico 3- Evolução do IDA de 2010 a 2012



Fonte: Elaboração Própria.

Da análise do gráfico anterior, pode concluir-se que houve um aumento de divulgação dos itens de informação ambiental ao longo dos anos, o que traduz uma forte preocupação em divulgar as informações de carácter ambiental. Dos doze itens, o número máximo divulgado é de oito. A média de itens de informação ambiental divulgada para os anos 2011 e 2012 é de três, ao passo que no ano 2010 a média é de dois.

Os itens de informação ambiental mais divulgados pelas empresas, ao longo dos anos em estudo, são respetivamente: as medidas de proteção ambiental adotadas, a elaboração ou não do relatório de sustentabilidade e os indicadores ambientais.

Confrontando as divulgações ambientais do anexo e as divulgações no relatório de gestão, verifica-se que há maior divulgação deste tipo de informação no relatório de gestão das empresas.

2.4.2.1 Análise Bivariada

A fim de se identificarem quais os fatores/variáveis que podem explicar o grau de divulgação ambiental obtido, e que foi medido pelo IDA, considerou-se uma análise bivariada, a qual procura identificar a relação existente entre duas variáveis, podendo ou não ser estabelecida uma relação de causa/efeito sobre elas. Para tal, foi sempre considerada a variável IDA, a qual foi conjugada separadamente com diferentes variáveis, a fim de determinar a relação entre elas.

2.4.2.1.1 Fatores/Variáveis

Segundo Matos (2010), os fatores/variáveis que normalmente são mais utilizados nestes estudos empíricos são os seguintes:

Tamanho/ Dimensão

O fator dimensão pode ser analisado através do Capital Próprio (CP) e através do número de trabalhadores, sendo este fator apontado como aquele que melhor determina o processo da divulgação financeira. Esta situação é justificada pelo facto das grandes empresas estarem sujeitas a uma maior exposição e visibilidade perante os *stakeholders* e, por isso, o pressuposto subjacente sugere uma relação positiva entre a dimensão da empresa e o nível de divulgação ambiental.

Total de Capitais Próprios - corresponde ao interesse residual nos ativos da entidade, depois de deduzir todos os seus passivos;

Nº de trabalhadores - corresponde ao número total de funcionários do grupo.

Rendibilidade

O fator rendibilidade corresponde ao quociente entre o Resultado Líquido (RL) e o Volume de Negócios (VN), sendo que as empresas com elevadas taxas de rendibilidade tendem a divulgar maiores quantidades de informação, de modo a se distinguirem das empresas com baixas rendibilidades, atraindo assim potenciais investidores (Matos, 2010).

Volume de Negócios - corresponde à quantia líquida das vendas e prestações de serviços (abrangendo as indenizações compensatórias) respeitantes às atividades normais das entidades e não incluindo nem o imposto sobre o valor acrescentado, nem outros impostos diretamente relacionados com as vendas e prestações de serviços;

Resultado Líquido - lucro que a empresa apresenta num dado período, ou seja, aquilo que resta dos rendimentos, depois de considerados todos os custos e gastos do período que têm de ser deduzidos a esta questão.

Sector de Atividade

O setor de atividade corresponde a uma divisão artificial das atividades económicas de cada país, de acordo com a essência da tarefa em questão. O ambiente externo em que cada empresa se enquadra influencia as suas políticas e decisões e, consequentemente, a sua competitividade e sucesso. Assim, o relato financeiro das matérias ambientais está diretamente relacionado com o setor de atividade da empresa, na medida em que, quanto maior impacto a sua atividade tiver para o ambiente, tanto maior será a probabilidade de esta divulgar as suas matérias ambientais, daí ter surgido a necessidade de escolher a amostra com empresas de diferentes setores de atividade, para poderem ser agrupadas em diferentes grupos.

Certificação Ambiental

Monteiro, citado por Barros (2011), considera que o desenvolvimento de um sistema de gestão ambiental, e sua certificação, pode influenciar o grau de desenvolvimento do sistema contabilístico, de forma a proporcionar informação relevante para apoiar a gestão interna das questões ambientais. Deste modo, a literatura aponta para o facto da implementação de um sistema de gestão ambiental, especialmente a obtenção de certificação ambiental, ser um fator determinante da divulgação de informação ambiental, dado que as empresas pretendem revelar os resultados/ benefícios conseguidos com o sistema de gestão ambiental.

Apresentados os fatores/variáveis que serviram de base para o estudo pretendido, inicialmente efetuou-se um cruzamento entre todas as variáveis descritas, em que se utilizaram as tabelas de contingência para verificar a relação entre elas. Neste cruzamento, foi considerado o Coeficiente de *Spearman*, de forma a medir a intensidade da relação entre as variáveis. Por fim, foi ainda efetuado o teste de *Fisher*, o qual testa a relação de dependência/independência entre as variáveis e o IDA.

2.4.2.1.2 Resultados

No quadro 2 apresenta-se a matriz de correlação entre variáveis, obtida a partir do coeficiente de correlação de *Spearman*. A nossa escolha recaiu neste coeficiente por, ao contrário do coeficiente de correlação R de *Pearson*, não ser sensível à assimetria das distribuições e, por essa razão, não exigir que os dados provenham de duas populações normais.

Quadro 2 - Matriz de Correlação entre Variáveis

	IDA	Nº Trab.	Cert. Amb	Setor Ativ	Rendib.
IDA	1	0,388 0,000	0,497 0,000	-0,292 0,005	0,154 0,148
Nº Trab.		1	-0,060 0,573	0,181 0,088	0,040 0,706
Cert. Amb.			1	-0,370 0,000	0,143 0,178
Setor Ativ.				1	0,156 0,142
Rendib.					1

Fonte: Elaboração própria com base no *output* do SPSS

Para averiguar a relação entre as variáveis, considerou-se o nível de significância de 5%. Os resultados apresentados no quadro 2 permitem concluir que as variáveis Nº de trabalhadores, Certificação Ambiental e Setor de Atividade se correlacionam significativamente com o IDA, sendo que a certificação ambiental é a que apresenta maior coeficiente de correlação (0,497).

Entre o setor de atividade e o IDA, apesar de existir uma correlação significativa, a mesma é negativa, ou seja, o setor de atividade foi classificado em categorias diferentes do nível de poluição, significando isto que os setores de atividade mais poluentes são os que apresentam menor nível de IDA.

De entre as restantes variáveis, apenas existe relação significativa entre o Setor de Atividade e a Certificação Ambiental. No entanto, correlacionam-se negativamente, concluindo-se assim que as empresas com setores de atividade mais poluentes são as que possuem menos certificação ambiental.

O principal fator apontado por alguns autores para influenciar o nível de divulgação é o tamanho da empresa. Ao se analisar as variáveis Nº de trabalhadores e IDA, pode observar-se que existe uma relação significativa e positiva, confirmando assim a hipótese de que as empresas de maior tamanho são as que apresentam maior nível da divulgação ambiental.

Confrontando o setor de atividade com o IDA, corrobora-se o pressuposto de que o setor de atividade influencia o nível de divulgação ambiental, embora neste caso a relação seja inversa, o que significa que os setores considerados mais poluentes são os que apresentam menor divulgação das matérias ambientais.

Por último, em relação à certificação ambiental e ao IDA ficou comprovado que existe uma relação significativa entre ambas, sendo esta relação a que apresenta maior intensidade, o que confirma a hipótese de que a certificação ambiental é um fator determinante da divulgação de informação ambiental.

Foi ainda considerado o teste não paramétrico de *Fisher*. Este teste, tal como o teste qui-quadrado, testa a hipótese em H_0 de haver independência entre duas variáveis, contra a alternativa de que as variáveis são dependentes ou correlacionadas, não tendo a condição exigida pelo teste do qui-quadrado relativa ao número mínimo de observações em cada célula.

A relação de dependência/independência foi estabelecida entre: o IDA/CP; IDA/Nº de Trabalhadores; IDA/ Rendibilidade; IDA/Setor de Atividade; IDA/Certificação Ambiental, conforme quadro 3.

Quadro 3- Resultados do Teste de Fisher

Variável	Variável	<i>p-value</i>
IDA	CP	1,000
IDA	Nº Trab.	0,177
IDA	Rendib.	0,167
IDA	Setor Ativid.	0,000
IDA	Certif. Amb.	0,000

Fonte: Elaboração própria com base no *output* do SPSS

Considerando o nível de significância de 5%, os resultados apresentados no quadro 3 permitem rejeitar a hipótese nula, H_0 , para as variáveis Setor de Atividade e Certificação Ambiental, o que significa que o nível do IDA depende destes dois fatores; verifica-se também que o IDA não depende das variáveis CP, Nº trabalhadores e Rendibilidade.

Tendo em consideração os resultados obtidos no presente trabalho, pode afirmar-se que o nível da divulgação ambiental, por parte das empresas portuguesas, aumentou ao longo dos anos, tendo em consideração a evolução do IDA. Os fatores que se revelaram mais diretamente relacionados com este tipo de divulgação foram a certificação ambiental e o setor de atividade das empresas.

Considerações Finais

Todo o trabalho contabilístico em termos de matérias ambientais deve ter em vista a produção de informação ambiental, devendo esta não ser só retroativa, por forma a dar a conhecer as incidências das atividades da empresa, mas também pró-ativa, para que seja possível antecipar os resultados futuros e agir sobre as causas das ineficiências, sempre com o objetivo do desenvolvimento sustentável.

De forma a atingir este objetivo, é indispensável que a contabilidade forneça informação com qualidade, para refletir uma imagem verdadeira e apropriada das entidades, transmitida através de demonstrações financeiras, que devem ter em consideração a problemática ambiental aquando da sua elaboração.

A qualidade, proteção do meio ambiente e segurança no local de trabalho são valores que qualquer entidade deve garantir, através do desenvolvimento de sistemas de gestão que os potenciem.

Da análise exaustiva aos pontos referidos na NCRF 26 e da análise empírica, foi possível concluir que se verificou um aumento da divulgação ambiental entre 2010 e 2012. Contudo, o

nível de informação sobre as matérias ambientais, que têm sido divulgadas no relatório e contas, fica ainda aquém do desejável e do sugerido pela referida NCRF, o que se justifica com a média de divulgação obtida por empresa. Constatou-se que a média de itens de informação ambiental divulgado é de apenas três por entidade, num total de doze.

Ao nível do relatório de gestão, os aspetos mais divulgados foram as medidas de proteção ambiental adotadas por cada entidade, das quais se destacam a implementação de políticas de redução do impacto ambiental, o investimento em equipamentos eco-eficientes, a redução de consumíveis como água, papel, energia e emissões de CO₂, a utilização crescente da reciclagem e promoção de iniciativas de responsabilidade ambiental; outros aspetos mencionados no relatório foram a elaboração do relatório de sustentabilidade e a divulgação dos indicadores ambientais, com a respetiva mensuração.

Quanto às divulgações do anexo, onde se verifica maior nível de informação é nos incentivos ambientais proporcionados pelas empresas aos consumidores, nomeadamente através de campanhas de sensibilização e ações de formação sobre educação ambiental. Também a referência aos passivos ambientais é verificada. No entanto, a maioria das empresas apenas refere que não se verificaram passivos dessa natureza, constando essa informação no anexo das entidades.

Através da realização do estudo empírico, foi possível comprovar as hipóteses colocadas: são as empresas de maior dimensão que apresentam maior nível da divulgação ambiental e ainda que a certificação ambiental é um fator determinante da divulgação de informação ambiental.

Relativamente à questão de investigação colocada para este estudo, de uma forma global os resultados obtidos demonstram que as empresas portuguesas estão cada vez mais preocupadas com as questões ambientais e a evolução do nível de divulgação ambiental aumentou entre 2010 e 2012, o que mostra a consciencialização desta problemática por parte das entidades.

Por forma a alargar o tema da contabilidade ambiental, para futuras investigações são sugeridas as seguintes linhas de investigação:

- Estudo comparativo entre as empresas cotadas na *Euronext Lisbon* e na *NYSE Euronext*, em termos de divulgação das matérias ambientais;
- Acrescentar os itens de informação ambiental a verificar no anexo e relatório de gestão das empresas e aumentar o número de empresas em estudo;
- Aprofundar o papel da auditoria ambiental no relato financeiro das matérias ambientais, no sentido de verificar situações que provoquem grande impacto nas demonstrações financeiras;
- Especificar as empresas de setores de atividades com maior impacto ambiental para verificar o relato financeiro das matérias ambientais dessas empresas consideradas potencialmente mais poluidoras.

Bibliografia

1. Aviso nº 15655/2009 - Relativo às normas contabilísticas e de relato financeiro do sistema de normalização contabilística. Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. *Diário da República*, 73, I Série- A, 7 de setembro, 36260-36359.

2. Barros, C. L. M. (2011). *O relato financeiro das matérias ambientais: o caso do sector metalomecânico e metalúrgico de base*. Acedido em novembro 20, em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/16048/1/Caro%20Louren%C3%A7o%20Moreira%20de%20Barros.pdf>.
3. Batista, I. C. F. (2013). *Contabilidade e gestão ambiental para um desenvolvimento sustentável: um estudo de caso do grupo Altri*. Acedido em fevereiro 26, 2014, em <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/24807>.
4. Calado, R. S. M. (2011). *A contabilidade ambiental no sector financeiro: a CGD e o programa caixa carbono zero*. Acedido em fevereiro, 24, 2014, em <https://repositorio.iscte.pt/handle/10071/4102>.
5. Comissão da Normalização Contabilística (2002). Diretriz contabilística n.º 29 – matérias ambientais [CD]. In *CD-Rom da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.
6. Comissão das Comunidades Europeias (2001). Recomendação da Comissão de 30 de maio de 2001 respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias (JOCE)*, L 156 de 13.06.01.
7. Duarte, M. (2007). A empresa sustentável como instrumento do desenvolvimento sustentável. *CTOC*, 86, 56-59.
8. Eugénio, T. (2011). *Contabilidade ambiental*. Lisboa: Verlag Dashofer.
9. Fortin, M.-F. (2009). *O processo de investigação: da concepção à realização*. (5ª edição). Loures: Lusociência.
10. Freixo, M. J. V. (2010). *Metodologia científica: fundamentos, métodos e técnicas*. (2ª edição). Lisboa: Instituto Piaget.
11. Gomes, D. R. L. (2010). *Contabilidade ambiental- aplicação dos princípios normativos e uma obra do grupo Soares da Costa, SGPS, SA*. Acedido em novembro, 20, 2012, em <http://repositorioaberto.up.pt/>.
12. Matos, S. R. M. (2010). *O papel da auditoria no relato financeiro de matérias ambientais: estudo comparativo entre empresas cotadas na Euronext Lisbon e na NYSE Euronext*. Lisboa: ISCAL.
13. Pires, L. R. F. (2009). *Contabilidade ambiental*. Relatório de Estágio, Faculdade de Economia - Universidade de Coimbra, Portugal. Acedido em janeiro, 23, 2013, em <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/11883/1/Liliana%20Freitas%20Pires.pdf>.
14. Sampaio, P. & Saraiva, P. (1995 a 2011). *Barómetro da certificação: guia de empresas certificadas*. Acedido em janeiro, 6, 2014, em <http://www.cempalavras.pt/>.